

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch RA, vom 24. Juli 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte, vom 15. Juli 2008 betreffend Normverbrauchsabgabe für Februar 2004 und Verspätungszuschlag zur Normverbrauchsabgabe sowie Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge (Fahrzeugeinzelbesteuerung) und Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge entschieden:

- 1) Der Berufung betreffend Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge (Fahrzeugeinzelbesteuerung) und Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge wird Folge gegeben. Die betreffenden Bescheide werden aufgehoben.
- 2) Der Berufung betreffend Normverbrauchsabgabe und Verspätungszuschlag zur Normverbrauchsabgabe wird teilweise Folge gegeben. Die betreffenden Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Abgabentyp:	Normverbrauchsabgabe	Verspätungszuschlag
Bemessungsgrundlage:	13.456,00 €	1.211,04 €
Abgabe:	1.211,04 €	121,10 €

## Entscheidungsgründe

Aufgrund einer Anzeige wurde von Kontrollorganen (KIAB) des Finanzamtes Landeck-Reutte am 16. April 2008 am Wohnsitz des Berufungswerbers (Bw) eine Überprüfung zweier PKW's mit italienischen Kennzeichen, ein PKW der Marke Fiat (amtliches Kennzeichen unbekannt) und ein PKW der Marke „Opel Meriva 1,6“ mit dem italienischen Kennzeichen „XY-111“ nach dem Normverbrauchsabgabegesetz (NoVAG) durchgeführt. Zum Zeitpunkt der Kontrolle befand sich nur der PKW, Opel Meriva 1,6 am Wohnsitz des Bw. Nach der vorliegenden Niederschrift gab die anwesende Ehefrau des Bw an, ihr Ehemann besitze zwei Autos, ein Auto (Fiat) stehe am A-Pass und ein Auto (Opel Meriva) überwiegend in A i.O. Der Fiat werde hauptsächlich von ihrem Ehemann gefahren, der Opel Meriva hauptsächlich von ihr. Ihr Ehemann (Bw) sei an der italienischen Grenze am A-Pass als Carabinieri tätig und sei in A i.O. nur mit Nebenwohnsitz gemeldet. Sie selbst habe den Hauptwohnsitz in A i.O.

In weiterer Folge wurde der Bw mit Vorhalt vom 4. Juni 2008 aufgefordert, für diese beiden Fahrzeuge Erklärungen zur Normverbrauchsabgabe und zur Umsatzsteuer über den Erwerb neuer Fahrzeuge einzureichen und die entsprechenden Unterlagen (Kaufverträge, Rechnungen oder Schätzgutachten über den Wert der Fahrzeuge zum Zeitpunkt der erstmaligen inländischen Verwendung) vorzulegen. In einer mündlichen Vorsprache beim zuständigen Finanzamt gab der Bw an, er habe in Österreich nur einen Nebenwohnsitz und deshalb müssten die gegenständlichen PKWs im Inland nicht zum Verkehr zugelassen werden. Abgabenerklärungen und die angeforderten Unterlagen wurden vom Bw nicht vorgelegt.

Mit Bescheid vom 15. Juli 2008 schrieb das Finanzamt dem Bw für den PKW der Marke Opel Meriva Normverbrauchsabgabe für den Zeitraum Februar 2004 von 1.453,32 € und einen Verspätungszuschlag von 145,33 € (10% der Abgabe) vor. Ebenfalls am 15. Juli 2008 setzte das Finanzamt in einem gesonderten Bescheid für den Erwerb eines neuen Fahrzeuges Umsatzsteuer von 2.691,20 € und einen Verspätungszuschlag von 269,12 € (10% der Abgabe) fest. Dieser Bescheid enthält jedoch keine Angaben darüber auf welches Kraftfahrzeug sich die festgesetzte Abgabe bezieht. Die Bemessungsgrundlage von 13.456 € wurde aus dem Eurotax-Mittelwert im Schätzungswege ermittelt. Als Begründung wurde in beiden Bescheiden lediglich angeführt, die Festsetzungen seien erforderlich gewesen, weil die Selbstberechnung der Abgaben unterblieben sei. Für den zweiten PKW der Marke Fiat (nähere Bezeichnung unbekannt) wurde kein dauernder Standort in Österreich angenommen und daher auch nicht der Besteuerung unterzogen.

Gegen diese Bescheide er hob der (damalige) anwaltliche Vertreter des Bw mit Eingaben vom 24. Juli 2008 Berufung und führte darin im Wesentlichen aus, aus den Bescheiden sei nicht erkennbar, von welchem Sachverhalt das Finanzamt ausgegangen sei. Die Begründung eines Bescheides müsse in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag finde, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Falle der Anrufung der Rechtsmittelbehörde, für diese nachvollziehbar sei. Diesen Vorgaben würden die angefochtenen Bescheide in keiner Weise entsprechen.

Zudem liege weder ein steuerbarerer Vorgang nach dem Normverbrauchsabgabegesetz noch nach dem Umsatzsteuergesetz vor. Der Bw habe seinen Wohnsitz in Italien, B-Strasse 11, I-xxxxx L/S im V. Er sei von Beruf Zöllner und arbeite im Schichtdienst, der täglich wechsle. Auch sei es ihm durch den Bereitschaftsdienst nicht möglich, jedem Tag nach Österreich zu kommen. Er sei weit weniger als die 185 Tage, die für die Annahme eines Wohnsitzes erforderlich seien, in Österreich. Er habe in Österreich (A i.O.) nur einen gemeldeten Nebenwohnsitz, wie dies aus der beiliegenden Meldebestätigung hervorgehe. Deshalb sei das Fahrzeug auch nicht in Österreich anzumelden und es könne daher weder Normverbrauchsabgabe noch Umsatzsteuer vorgeschrieben werden.

Die bekämpften Bescheide würden auch das Recht des Bw auf Bewegungsfreiheit und Aufenthalt gemäß Artikel 18 EGV verletzen. Jeder Unionsbürger habe das Recht, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedsstaaten, vorbehaltlich der in diesem Vertrag und in den Durchführungsvorschriften vorgesehenen Beschränkungen und Bedingungen, frei zu bewegen und aufzuhalten. Zu den Durchführungsvorschriften zähle unter anderem die Freizügigkeitsrichtlinie. Diese sei bei der hier anzuwendenden Norm nicht ordnungsgemäß umgesetzt. Sowohl die Freizügigkeitsrichtlinie als auch Art. 18 EGV würden einer Anwendung des § 1 Normverbrauchsabgabegesetz oder des Art. 1 Abs. 7 UStG 1994 entgegen stehen, weil es sich bei der Einhebung dieser Abgaben und Steuern um eine verbotene Beschränkung handle, die geeignet sei, die Ausübung des Freizügigkeitsrechtes weniger attraktiv zu machen. Die bekämpften Bescheide würden weiters gegen das Verbot der steuerlichen Diskriminierung gemäß Art. 90 ff EGV verstößen. Den Artikeln 90 und 91 EGV liege das so genannte Bestimmungslandprinzip zugrunde, wonach die Ware von indirekten Steuern des Ausfuhrlandes entlastet und mit den entsprechenden Steuern des Einfuhrlandes belastet würden. Von diesem Prinzip könnten Ausnahmen in Harmonisierungsmaßnahmen der EG vorgesehen werden. Dazu zähle beispielsweise das Herkunftslandprinzip beim Warenverkehr für den privaten Gebrauch.

Aber selbst wenn ein steuerbarer Vorgang vorliegen würde, so sei die Steuer nach dem

ermittelten gemeinen Wert des Kraftfahrzeuges zu bemessen. Da die Behörde den Bescheiden jedoch den Neupreis zugrunde gelegt habe, seien die Bescheide auch deshalb mit Rechtswidrigkeit behaftet. Da es sich um kein Neufahrzeug handle, sei hinsichtlich der Umsatzsteuer schon aus diesem Grund keine Besteuerung nach Art. 1 Abs. 7 UStG 1994 möglich.

Der derzeitige Verkaufswert des Fahrzeuges belaufe sich nach dem beiliegenden Auszug aus der Eurotax-Liste (Händler-Einkauf) auf 4.112 €. Das Fahrzeug sei im Jänner 2004 erstmals zugelassen worden, der Kilometerstand betrage ca. 70.000, außerdem sei es am Heck (Parkschaden) und an der rechten Seite (Kratzer) beschädigt. Entsprechend diesem verminderten Wert würden sich die Normverbrauchsabgabe, die Umsatzsteuer sowie Verspätungszuschläge reduzieren.

Neben der Ermittlung des Verkehrswertes des strittigen Kraftfahrzeuges, einen Auszug aus dem amtlichen Fahrzeugregister Italiens, einer Meldeauskunft der Gemeinde A i.O. und Fotos zur Beschädigung des Fahrzeuges, legte er eine vom Kommandanten der Grenzstation am A-Pass bestätigte und vom Bw unterfertigte Erklärung vom 23. Juli 2008 vor, in der er ausführt, er sei als italienischer Staatsbürger als Carabinieri am Posten in L /Südtirol mit dortigem Hauptwohnsitz beruflich tätig und fahre aus familiären Gründen mit seinem Fahrzeug Opel Meriva, Kennzeichen XY-111 täglich von L nach A i.O. in Tirol, wo seine Familie lebe. Da er im Militärdienst stehe, sei es ihm nicht möglich, seinen Hauptwohnsitz nach Österreich zu verlegen.

Neben dem Antrag auf ersatzlose Aufhebung der bekämpften Bescheide stellte der anwaltliche Vertreter auch den Antrag auf Einvernahme der Ehefrau des Bw als Zeugin zum gesamten Vorbringen.

In einer vom Finanzamt am 4. September 2009 durchgeföhrten Zeugeneinvernahme gab die Ehefrau des Bw niederschriftlich im Wesentlichen an, sie sei seit 1999 mit dem Bw verheiratet. Im Jahr 2001 hätten sie und ihr Ehemann gemeinsam in A i.O. Nr. 111 ein Reihenhaus gekauft. Seit dieser Zeit wohne sie mit ihren Kinder (Sohn K geb. 2003 und Tochter M geb. 2005) in diesem Haus. Ihr Ehemann sei seit 1999 in A i.O. mit Nebenwohnsitz gemeldet. Den Hauptwohnsitz habe er in der Gemeinde S (L) in Südtirol. Es handle sich hierbei um eine Dienstwohnung. Er arbeite seit jeher als Carabinieri in Italien. Ihres Wissens sei er weder bei Vereinen in Italien noch in Österreich tätig. Ihr Ehemann habe Schichtdienst und komme nach Möglichkeit nach A i.O. Das sei wöchentlich an 2 Tagen der Fall. Auch in der Urlaubszeit sei er bei seiner Familie in A i.O. bzw. sie besuchten seinen Vater in Italien. Dies sei jedenfalls so

seit der Geburt des Sohnes im Jahre 2003. Die Angaben in der Erklärung vom 23. Juni 2008, wonach ihr Mann täglich nach A i. O. komme, entsprächen nicht den Tatsachen. Diese dürften auf Kommunikationsprobleme bei der Übersetzung des italienischen Textes zurückzuführen sein.

Zu den angeblich verwendeten Fahrzeugen gab sie an, ihr Ehemann besitzt nur den Opel Meriva. Der PKW der Marke Fiat stehe im Eigentum des Vaters ihres Ehemannes. Er sei nur gelegentlich auf Urlaub bei ihnen. Der Opel Meriva sei von ihrem Ehemann im Jahre 2004 als Neufahrzeug bei einem Fahrzeughändler gekauft worden. Das Fahrzeug werde seit damals bei Bedarf von ihr in Österreich verwendet (Fahrten mit den Kindern zum Arzt usw.), daneben lege ihr Ehemann die Fahrten vom Wohnort in A i.O. zu seinem Arbeitsort am A-Pass mit diesem Auto zurück. Sie selbst besitze kein eigenes Fahrzeug.

Zur Niederschrift vom 16. April 2008 gab sie an, ihr sei die Niederschrift unausgefüllt zur Unterschrift vorgelegt worden. Die in der Niederschrift (angeblichen) Aussagen würden nicht stimmen. Da sie in Eile gewesen sei, habe sie auf Drängen der Sachbearbeiterin die unausgefüllte Niederschrift unterschrieben.

Die beiden Beamten, die die Niederschrift am 16. April 2008 mit der Ehefrau des Bw aufgenommen haben, gaben in einer Stellungnahme dazu an, sie sei ordnungsgemäß als Auskunftsperson belehrt worden. Obwohl sie angegeben habe in Eile zu sein, sei die Niederschrift in ihrem Beisein aufgenommen, von ihr durchgelesen und von ihr auf jeder einzelnen Seite unterschrieben worden.

In einer ausführlich begründeten Berufungsvorentscheidung vom 18. September 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Zusammengefasst ging das Finanzamt davon aus, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen und damit der Hauptwohnsitz des Bw bereits zum Zeitpunkt des Erwerbes des gegenständlichen Kraftfahrzeuges im Inland befunden hat. Das Fahrzeug wäre daher bereits nach dem Erwerb im Jänner 2004 in Österreich zuzulassen und dementsprechend der Normverbrauchsabgabe und der Umsatzsteuer (Fahrzeugeinzelbesteuerung) zu unterziehen gewesen. Auch sah das Finanzamt in der vorgenommen Besteuerung keine Verletzung von gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften.

Mit Eingabe vom 15. Oktober 2008 stellte der anwaltliche Vertreter des Bw den Antrag auf Entscheidung über die die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

**I) Sachverhalt:**

Der Unabhängige Finanzsenat geht aufgrund der vom Finanzamt durchgeführten Erhebungen vom nachfolgenden Sachverhalt aus:

Der in D in Italien geborene Bw ist italienischer Staatsbürger und an der italienischen Grenzstation am A-Pass als Zöllner tätig. Seit 1999 ist er mit der österreichischen Staatsbürgerin F H aus A i.O. verheiratet und hat mit ihr zwei minderjährige Kinder (Sohn K G geb. 2003 und Tochter M C geb. 2005). Seit seiner Verehelichung im Jahr 1999 ist er auch in A i.O. mit Nebenwohnsitz gemeldet. Dort hat der Bw gemeinsam mit seiner Ehefrau ein Reihenhaus gekauft, das er seit 2001 gemeinsam mit seiner Familie bewohnt. Von dort aus fährt er zu seinem rd. 32 km entfernten Dienstort zum italienischen Grenzort L und kehrt – soweit es seine Diensteinteilung erlaubt – wieder zu seiner Familie zurück. Seinen Hauptwohnsitz hat er nach seinen Angaben in der Grenzgemeinde S in L in Südtirol, wo er angeblich über eine Dienstwohnung verfügt. Im Jänner 2004 hat der Bw bei einem Autohändler in Italien das strittige Kraftfahrzeug der Marke Opel Meriva als Neufahrzeug erworben und dort zum Verkehr zugelassen. Dieses Fahrzeug mit dem italienischen Kennzeichen „XY-111“ wird seit dem Erwerb zum einen vom Bw insbesondere für Fahrten zu seiner Dienststelle am A-Pass und zum anderen von seiner Ehefrau, die über kein eigenes Fahrzeug verfügt, für Fahrten von ihren Wohnsitz in A i.O aus verwendet. Dieser Sachverhalt ist weitgehend unbestritten.

Die Ehefrau der Bw gab zwar an, dass ihr Ehemann - entgegen seinen Angaben in der vom Stationskommandanten bestätigten Erklärung vom 23. Juli 2008 - nicht täglich zu seiner Familie nach A i.O. zurückkehre, gestand aber zu, dass er dorthin zurückkehrt, soweit es der Schichtbetrieb erlaubt. Ob der Bw neben den hier strittigen Fahrzeug ein zweites Fahrzeug mit italienischen Kennzeichen besessen hat, das nach der Erstaussage der Ehefrau primär ihr Ehemann verwendet haben soll, ist letztlich unerheblich, weil dieses zweite Kraftfahrzeug der Marke Fiat (nähere Bezeichnung unbekannt) nicht der Besteuerung unterzogen worden ist und daher auch nicht streitgegenständlich ist.

**II) Normverbrauchsabgabe:**

Neben den Grundtatbeständen des § 1 Z 1 und 2 Normverbrauchsabgabegesetz (NoVAG) unterliegen nach § 1 Z 3 NoVAG idF BGBI I 1999/122 (in Kraft seit 23. Juli 1999) auch die

erstmalige Zulassung von Kraftfahrzeugen (PKW) im Inland sowie die Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, wenn es nach dem Kraftfahrgesetz (KFG) zuzulassen wäre ("fiktive Zulassung") der Normverbrauchsabgabe. Die Steuerpflicht wird somit auch dann ausgelöst, wenn eine Zulassung im Inland nicht erfolgt, obwohl diese nach den Bestimmungen des KFG erfolgen hätte müssen.

Abgabenschuldner ist nach § 4 Z 2 NoVAG derjenige, für den das Kraftfahrzeug zugelassen wird bzw. zuzulassen wäre. Die Steuerschuld entsteht nach § 7 Abs. 1 Z 3 NoVAG mit dem Tag der Zulassung bzw. bei der Verwendung eines Fahrzeuges im Inland, das nach dem KFG zuzulassen wäre, mit dem Tag an dem die Zulassung hätte erfolgen sollen.

Die grundsätzlichen Bestimmungen über die Verwendung von Kraftfahrzeugen und Anhängern mit ausländischen Kennzeichen finden sich in § 82 KFG 1967. Nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 sind Fahrzeuge mit ausländischem Kennzeichen, die von Personen mit dem Hauptwohnsitz oder Sitz im Inland in das Bundesgebiet eingebbracht und in diesem verwendet werden, bis zum Gegenbeweis als Fahrzeug mit dauerndem Standort im Inland anzusehen. Die Verwendung solcher Fahrzeuge ohne Zulassung gemäß § 37 KFG ist nur während eines Monates ab der Einbringung nach Österreich zulässig.

Nach der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. 5. 1996, Zl. 95/11/0378 kommt es für die Frage, wie lange ein im Ausland zugelassenes Kraftfahrzeug im Inland ohne inländische Zulassung verwendet werden darf, alleine darauf an, wo das Fahrzeug seinen Standort hat. Entsprechend der Vermutung des § 82 Abs. 8 KFG 1967 ist dafür entscheidend, wer das Kraftfahrzeug im Inland verwendet. Ist dies eine Person ohne Hauptwohnsitz im Inland, so kommt § 79 Abs. 1 KFG 1967 mit seiner Jahresregel, ist es hingegen eine Person mit Hauptwohnsitz im Inland, so kommt die oben angeführte Monatsfrist nach § 82 Abs. 8 KFG 1967 zum Tragen.

Der Hauptwohnsitz des Verwenders des Kraftfahrzeuges ist somit erster Anknüpfungspunkt für die Ermittlung des Standortes des Kraftfahrzeuges. Dem Hauptwohnsitz im Inland kommt allerdings nur Indizwirkung für die Vermutung des Standortes im Inland zu (vgl. ua UFS 23.9.2004, RV/0163-F/04, 1.2.2005; RV/0300-L/04). Auch ohne Vorliegen eines Hauptwohnsitzes im Inland kann der Standort des Kraftfahrzeuges im Inland sein, wenn etwa das Fahrzeug nachweislich überwiegend im Inland verwendet wird.

Der Hauptwohnsitz eines Menschen im Sinne des § 82 Abs. 8 leg.cit. ist an jener Unterkunft begründet, an der er sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden

Absicht niedergelassen hat, diese zum Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen zu machen; trifft diese sachliche Voraussetzung bei einer Gesamtbetrachtung der beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen eines Menschen auf mehrere Wohnsitze zu, so hat er jenen als Hauptwohnsitz zu bezeichnen, zu dem er das überwiegende Naheverhältnis hat (§ 1 Abs. 7 Hauptwohnsitzgesetz, BGBl Nr. 505/1994).

Der Unabhängige Finanzsenat geht aus folgenden Gründen davon aus, dass der Mittelpunkt der Lebensbeziehungen des Bw und damit sein Hauptwohnsitz an seiner inländischen Anschrift gelegen ist:

Es ist zwar unbestritten, dass der Bw melderechtlich seit 22. November 1999 in A i.O. nur einen Nebenwohnsitz hat. Hiezu ist jedoch zu bemerken, dass es zur Bestimmung des Hauptwohnsitzes nicht auf die amtliche Wohnsitzmeldung ankommt. Diese besagt nämlich lediglich, dass die Person gegenüber der Meldebehörde eine bestimmte Wohnung als ihren Haupt- oder Nebenwohnsitz angegeben hat. Diese Angabe ist gegenüber der Abgabenbehörde aber keineswegs bindend (VwGH 27.4.1982, 82/11/0054), zumal erfahrungsgemäß die Angaben gegenüber der Meldebehörde kaum näher überprüft werden. Der amtlichen Wohnsitzmeldung kommt daher nur Indizwirkung zu, vermag aber die Beurteilung der tatsächlichen Lebenstümstände nicht zu ersetzen.

Aufgrund des Gesamtbildes des aktenkundigen Sachverhaltes besteht für den Unabhängigen Finanzsenat kein Zweifel, dass der Bw zumindest seit er gemeinsam mit seiner Ehefrau im Jahr 2001 das erworbene neue Reihenhaus in A i.O. Nr. 111 bezogen hat, dort seinen Hauptwohnsitz hat. Dafür spricht auch, dass unter dieser gemeinsamen Anschrift auch seine Ehefrau und seine beiden in den Folgejahren geborenen beiden minderjährigen Kinder dort ihren alleinigen Hauptwohnsitz haben. Auch nach den allgemeinen Lebenserfahrungen ist davon auszugehen, dass bei einer aufrechten Ehegemeinschaft der gemeinsame Wohnsitz der Eheleute und der Kinder als Mittelpunkt der Lebensverhältnisse anzusehen ist (vgl. VwGH 29.01.2002, 2001/05/1020; 13.11.2001, 2001/05/0941, sowie zahlreiche Folgerungen).

Allein der Umstand, dass der Bw an seinem Arbeitsort in L an der Adresse seiner Dienstwohnung einen gemeldeten Wohnsitz hat, wo er aus dienstlichen Gründen gelegentlich übernachtet, ist nicht von solchem Gewicht, um ein überwiegendes Naheverhältnis zu diesem Ort zu begründen. Vielmehr überwiegt eindeutig die familiäre Beziehung zu A i.O., wo der Bw gemeinsam mit seiner Ehefrau und seinen minderjährigen Kindern ständig wohnt. Ob der Bw wie behauptet, aus dienstlichen Gründen in Italien einen amtlichen Wohnsitz aufrechterhalten

muss, mag dahin gestellt bleiben, zumal diese Frage für die Beurteilung des tatsächlichen Mittelpunktes der Lebensinteressen nicht von entscheidender Bedeutung ist.

Lag der Hauptwohnsitz des Bw aber bereits seit dem Jahr 2001 im Inland, so war gemäß § 82 Abs. 8 KFG für den im Jänner 2004 in Italien zum Verkehr zugelassenen streitgegenständlichen PKW als dauernder Standort der Wohnsitz im Inland anzusehen.

Nach der vorliegenden Aktenlage steht außer Zweifel, dass der Bw und seine Ehefrau das Fahrzeug im Inland verwendet haben. Die Monatsfrist des § 82 Abs. 8 KFG wird durch ein vorübergehendes oder auch mehrmaliges Verlassen des Bundesgebietes nicht unterbrochen, wenn das Fahrzeug von einer Person, die den Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen in Österreich hat, eingebracht wurde und von dieser Person, trotz der Standortvermutung in Österreich, nicht nachgewiesen wird, dass das Fahrzeug seien dauernden Standort im Ausland hat. Ein solcher Beweis ist aber nicht erbracht worden.

Allein die Tatsache, dass der Bw seit mindestens 2001 in Österreich wohnt und von hier aus über den in Rede stehenden PKW verfügt und mit diesem Fahrzeug seine Fahrten für Einkäufe und diverse Erledigungen durchführt, genügt nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates für die Annahme des dauernden Standorts in Österreich, auch wenn der Bw mit dem gegenständlichen PKW zu seinem Dienstort am L fährt und dort gelegentlich nächtigt.

Der Bw war daher in Anwendung der Bestimmung des § 82 Abs. 8 KFG nur während eines Monats ab der erstmaligen Einbringung dieses Fahrzeuges ins Inland berechtigt, dieses ohne Zulassung im Inland zu verwenden. Nach Ablauf dieser Frist ist daher die Normverbrauchsabgabeschuld im Inland entstanden.

Der Einwand des Bw, wonach der Verkaufswert (Händler-Einkaufswert) des strittigen Kraftfahrzeugs zum Zeitpunkt der Berufung im Juli 2008 nach der Eurotax-Liste nur 4.112 € betragen habe und dieser Wert als Bemessungsgrundlage für die Normverbrauchsabgabe und die Umsatzsteuer heranzuziehen wären, trifft nicht zu.

Wie bereits das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung näher ausgeführt hat, entsteht die Steuerschuld nach § 7 Abs. 1 Z 2 NoVAG 1991 mit Ablauf des Kalendermonats der Zulassung bzw. mit Ablauf des Kalendermonats in dem das Kraftfahrzeug zuzulassen gewesen wäre.

Als Bemessungsgrundlage ist nach § 5 Abs. 2 NoVAG 1991 der gemeine Wert des Fahrzeuges im Zeitpunkt in dem dieses zuzulassen gewesen wäre maßgeblich. Dies war im

gegenständlichen Fall der Februar 2004. Vom Finanzamt wurde daher zu Recht der damalige Wert des Fahrzeuges an Hand der Eurotax-Liste (abzüglich USt und NoVA) mit 13.456 € angesetzt.

Im Berufungsfall hat das Finanzamt im angefochtenen Bescheid neben der Normverbrauchs-Grundabgabe von 1.211,04 € (9% von 13.456 €) eine Abgabenerhöhung gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG von 242,28 € (20% des Grundbetrages von 1.211,04 €) somit insgesamt 1.453,32 € festgesetzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat aber erst in dem jüngst ergangenen Erkenntnis vom 17. Dezember 2009, 2009/16/0100 unter Hinweis auf das EuGH-Urteil vom 29. April 2004, C-387/01 ("Weigel/Weigel"), ausgesprochen, dass eine Vorschreibung eines 20 %igen Zuschlages zur Normverbrauchsabgabe gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG in der Fassung BGBl. Nr. 818/1993 gegen Art. 90 EG (EG-Vertrag) und damit gegen Gemeinschaftsrecht verstößt. Der 20 %ige Zuschlag zur Normverbrauchsabgabe gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG in Höhe von 242,28 € wurde sohin vom Finanzamt im bekämpften Bescheid zu Unrecht vorgeschrieben, weshalb der Berufung diesbezüglich Folge zu geben ist. Die Normverbrauchsabgabe reduziert sich somit auf 1.211,04 €.

### **III) Umsatzsteuer (Erwerbsteuer):**

Der Erwerb eines neuen Fahrzeugs durch Privatpersonen, das aus einem EU-Mitgliedstaat in das Inland gelangt, unterliegt gemäß Art. 1 Abs. 7 UStG 1994 (Binnenmarktregelung) unter den Voraussetzungen des Art. 1 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 der Erwerbsbesteuerung im Inland. Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs liegt im Sinne des Bestimmungslandprinzips grundsätzlich am Ende der Beförderung oder Versendung des Gegenstandes. Das Besteuerungsrecht wird jenem Mitgliedstaat zugewiesen, in dessen Gebiet der Verbrauch oder die weitere Verwendung des Fahrzeugs erfolgt (Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG 1994, Anm. 3 zu Art. 3 Abs. 8). Ein Personenkraftwagen nach Abs. 8 dieser Bestimmungen gilt dann als neu, wenn die erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als sechs Monate zurückliegt oder wenn das Fahrzeug nicht mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt hat (Art. 1 Abs. 9 UStG 1994). Steuerschuldner ist der Erwerber des neuen Personenkraftwagens (Art. 19 Abs. 1 Z 1 leg.cit.) und die Steuerschuld entsteht am Tag des Erwerbes (Art 19 Abs. 2 Z 2 leg.cit.).

Nach Art. 20 Abs. 2 UStG 1994 ist beim innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge durch andere Erwerber als die in Art. 1 Abs. 2 Z 2 genannten Personen die Steuer für jeden einzelnen steuerpflichtigen Erwerb zu berechnen (Fahrzeugeinzelbesteuerung).

Nach Art. 21 Abs. 2 hat der Erwerber in den Fällen der Fahrzeugeinzelbesteuerung (Art. 20 Abs. 2) spätestens bis zum Ablauf eines Monats nachdem die Steuerschuld entstanden ist (Fälligkeitstag), eine Steuererklärung auf einem amtlichen Vordruck abzugeben, in der er die zu entrichtende Steuer selber zu berechnen hat (Steueranmeldung). Gibt der Erwerber die Steueranmeldung nicht ab oder erweist sich die Selbstberechnung als nicht richtig, so kann das Finanzamt die Steuer festsetzen. Die Steuer ist spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Betrifft der innergemeinschaftliche Erwerb somit ein neues Fahrzeug und ist der Erwerber wie im gegenständlichen Fall eine natürliche Person ohne Unternehmereigenschaft, so wird die Steuer im Wege der beschriebenen Fahrzeugeinzelbesteuerung erhoben. Die Steuerberechnung erfolgt somit nicht abschnittsweise, sondern für jeden steuerpflichtigen Erwerb (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, Art 20 BMR, Tz 3).

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Gemäß § 198 Abs. 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten.

Zur Grundlage der Festsetzung der Umsatzsteuer für den Erwerb eines neuen Fahrzeugs (Fahrzeugeinzelbesteuerung) gehört auf Grund der Bestimmung des § 20 Abs. 2 UStG, nach der die Abgabe für jeden einzelnen Erwerb zu berechnen ist, notwendigerweise auch die Bezeichnung des Fahrzeuges das der Besteuerung zu Grunde gelegt wird. Der gegenständliche Bescheid enthält zwar eine Bemessungsgrundlage von 13.456 € und die darauf entfallende Abgabe von 2.691,20 € aber keinerlei Angaben über das Fahrzeug, das dieser Besteuerung zugrunde gelegt worden ist. Mangels Angaben über den Zeitpunkt des

Erwerbes, ist es daher auch nicht möglich festzustellen, wann die Abgabenschuld entstanden ist.

Die genaue Bezeichnung des Fahrzeugs, das der Besteuerung zu Grunde gelegt wird und Angaben über den Zeitpunkt des Erwerbes des Fahrzeugs sind unabdingbare Spruchbestandteile eines Bescheides über eine Fahrzeugeinzelbesteuerung nach Art. 1 Abs. 7 UStG 1994. Diese Angeben sind im streitgegenständlichen Bescheid nicht enthalten. Sie sind zwar der Begründung der Berufungsvorentscheidung zu entnehmen, diese dem Spruch des angefochtenen Bescheides anhaftenden Mängel können vom Finanzamt aber nicht durch die Begründung in der Berufungsvorentscheidung oder durch die Rechtsmittelbehörde saniert werden. Der angefochtene Bescheid war daher aufzuheben.

#### **IV) Verspätungszuschläge:**

Gemäß § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Pflichtigen, welche die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10% der festgesetzten Abgabe auferlegen (Verspätungszuschlag), wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist. Zweck des Verspätungszuschlages ist, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Seite 1524, 1994).

Der Verspätungszuschlag gehört nach § 3 Abs. 2 lit. b BAO zu den Nebenansprüchen und ist zur festgesetzten Abgabe formell akzessorisch, seine Festsetzung ist jedoch isoliert anfechtbar (VwGH 19.01.2005, 2001/13/0167).

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen. Sie setzt voraus, dass der Abgabepflichtige die Frist bzw. die Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist. Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn dem Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt eine Entschuldbarkeit aus (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 135 Tz 4 und 10; VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054).

Der Abgabenschuldner hat spätestens einen Monat nach der Zulassung bzw. nach der gebotenen Zulassung (Fälligkeitstag) eine Anmeldung (Vordruck NOVA 2) beim Finanzamt einzureichen in der er den zu entrichtenden Betrag selbst zu berechnen hat. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung. Der Abgabenschuldner hat die Abgabe spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Im gegenständlichen Fall hat der Bw weder eine Anmeldung zur Normverbrauchsabgabe noch eine Abgabenerklärung zur Umsatzsteuer abgegeben. Die objektiven Voraussetzungen für die Festsetzung von Verspätungszuschlägen sind somit gegeben.

Hinsichtlich der subjektiven Vorwerfbarkeit der Nichteinreichung der Abgabenerklärungen hat der Verwaltungsgerichtshof dazu bereits mehrfach ausgesprochen (VwGH ua 19.1.2005. 2001/13/0133), dass Rechtsunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen nur dann entschuldbar und als fahrlässig nicht zuzurechnen sind, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. In der Unterlassung einer entsprechenden, den Umständen und persönlichen Verhältnissen nach gebotenen oder zumindest zumutbaren Erkundigung liegt ein Verschulden.

In Anbetracht des Umstandes, dass der Bw bereits seit vielen Jahren in Österreich wohnhaft und selbst als Zöllner tätig ist, hat er aber jedenfalls davon Kenntnis haben müssen, dass es nicht zulässig ist auf Dauer im Inland mit einem PKW mit ausländischen Kennzeichen zu fahren, zumal diesbezüglich auch in Italien die Rechtslage nicht wesentlich anders ist. Die Nichtabgabe der entsprechenden Abgabenerklärungen ist damit nach § 135 BAO nicht entschuldbar.

Das Finanzamt hat daher in Ausübung des ihm zustehenden Ermessens dem Bw zu Recht einen Verspätungszuschlag zur Normverbrauchsabgabe vorgeschrieben. Der Prozentsatz des Zuschlages ist vom Bw nicht bekämpft worden. Unter Bedachtnahme auf das lange zeitliche Ausmaß der Fristüberschreitung von über 4 Jahren erachtet der Unabhängige Finanzsenat den vom Finanzamt verhängten Zuschlag von 10% nicht als überhöht.

Der Zuschlag zur Normverbrauchsabgabe war aber insoweit zu berichtigen, als sich - wie oben unter Pkt. II ausgeführt - auch die Normverbrauchsabgabe von 1.453,32 € auf 1.211,04 € vermindert hat. Der Verspätungszuschlag zur Normverbrauchsabgabe beträgt somit 121,10 € (10% von 1.211,04 €).

Wie bereits oben ausgeführt, handelt es sich beim Verspätungszuschlag um einen Nebenanspruch im Sinne § 3 Abs. 2 lit. b BAO, der hinsichtlich seiner Bemessungsgrundlage an die bescheidmäßige Festsetzung der Stammabgabe gebunden ist. Da im gegenständlichen Fall der Bescheid über die Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge aufgehoben worden ist, war auch der dazu ergangene Bescheid über die Festsetzung eines Verspätungszuschlages aufzuheben.

## **V) Verletzung gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften:**

Hinsichtlich der behaupteten Verletzung gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften hat bereits das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ausführlich dargestellt, dass eine solche nicht vorliegt.

Nur ergänzend sei erwähnt, dass in Artikel 18 EGV verliehene Recht, sich als Unionsbürger im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten, wird entgegen der Ansicht des Bw durch die Normverbrauchsabgabe weder direkt noch indirekt beeinträchtigt. Nach § 18 EGV hat ein Unionsbürger in allen Mitgliedstaaten Anspruch auf die gleiche rechtliche Behandlung wie die Staatsangehörigen dieses Mitgliedstaats, die sich in der gleichen Situation befinden.

Die Normverbrauchsabgabe knüpft nicht auf die Staatsbürgerschaft des Abgabepflichtigen an, sondern allein an seinen Hauptwohnsitz bzw. auf den dauernden Standort eines Fahrzeugs. Jeder PKW, der seinen dauernden Standort im Inland hat, unterliegt der Normverbrauchsabgabe, unabhängig von der Staatsangehörigkeit des Fahrzeughalters. Eine weniger günstige Behandlung oder Diskriminierung von Unionsbürgern anderer Mitgliedsstaaten gegenüber österreichischen Staatsbürgern liegt daher nicht vor.

Falls der Bw in der behaupteten Gemeinschaftsrechtswidrigkeit den Zuschlag zur Normverbrauchsabgabe gemäß § 6 Abs. 6 NoVAG gemeint haben sollte, ist dazu bereits unter Pkt. II ausgeführt worden, dass diese Bestimmung gemeinschaftsrechtswidrig ist. Die Zulässigkeit der Erhebung der NoVA-Grundabgabe hat der EuGH im oben angeführten Urteil aber nicht in Frage gestellt.

Das Vorbringen des Bw, die Belastung des strittigen Kraftfahrzeuges mit Umsatzsteuer würde auch gegen die Artikel 90 und 91 EGV verstößen, weil diesen Bestimmungen das so genannte Bestimmungslandprinzip zugrunde liege, wonach die Ware von indirekten Steuern des Ausfuhrlandes entlastet und mit den entsprechenden Steuern des Einfuhrlandes belastet würden, ist aufgrund der Aufhebung des strittigen Bescheides nicht mehr entscheidungsrelevant.

Nur zur Klarstellung sei erwähnt, dass dem Konzept der Binnenmark-Richtlinie der innergemeinschaftliche Erwerb neuer Fahrzeuge stets der Besteuerung im Bestimmungsland unterliegt, somit auch (und gerade) dann, wenn ein Nichtunternehmer das Fahrzeug im übrigen Gemeinschaftsgebiet erworben hat. Die Verlagerung der Besteuerung ins Bestimmungsland wird bei Erwerben durch vorsteuerberechtigte Unternehmer durch die

allgemeinen Vorschriften über die (steuerfreie) innergemeinschaftliche Lieferung und den innergemeinschaftlichen Erwerb herbeigeführt. Bei Innergemeinschaftlichen Erwerben durch Nichtunternehmer ist die Umsatzsteuer für jeden einzelnen steuerpflichtigen Erwerb zu berechnen (Art. 20 Abs. 2 UStG) und eine Steueranmeldung abzugeben (Ruppe<sup>3</sup>, UStG, Art. 1 BMR Tz 74). Eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit ist darin nicht zu erblicken.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 12. März 2010

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei